



**RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº 255841/2014-7
PAT Nº 2056/2014 - 1ª URT
RECURSOS *EX OFFICIO* E VOLUNTÁRIO.
RECORRENTES LUCIANA PATRICIA VILELA SOARES – EPP/
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO - SET
RECORRIDO OS MESMOS
ADVOGADA BARBARA PALOMA F. DE VASCONCELOS BEZERRA
RELATOR(A) CONSELHEIRA TATIANNY BEZERRA CRUZ E SOUZA

ACORDÃO Nº 0153/2019- CRF

EMENTA. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEGISLAÇÃO ESTADUAL. REMESSA DE OFÍCIO CONHECIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E JULGADO.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA AFASTADA ACATADA SOMENTE NA OCORRÊNCIA 01.

MÉRITO: OCORRÊNCIAS 02 E 03: FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO DE REGISTRO DE DE NOTAS FISCAIS DE MERCADORIAS NÃO MAIS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. OFENSA AOS ARTIGOS 150, XIII C/C 609, 623-B E 623-C, TODOS DO RICMS/RN E OFERTA DE INFORMATIVO FISCAL DE 2012 COM DADOS INCORRETOS SOBRE ESTOQUE FINAL DE MERCADORIAS. CONTRIBUINTE INFRINGIU O ARTIGO 150, XVIII C/C XIX E 590, AMBOS DO RICMS/RN.

1. Ocorrências n. 01 e 02. Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa em face da não juntada do livro FÍSICO de entrada de mercadorias neste Processo Administrativo Tributário, bem como a ausência de análise pela Defesa dos documentos apreendidos em Ação Judicial, os quais até o momento da Impugnação ainda não tinham sido devolvidos a Contribuinte Autuada. Acolhida.

2. Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa por ausência de prova da aquisição das mercadorias das Ocorrências 01 e 02. Alegada imprestabilidade da relação constante do Registro 50 da SET. Matéria alegada e não provada pelo Contribuinte. Prejudicada quanto a Ocorrência 01 e Rejeitada na 02.

3. Escriturar devidamente os documentos fiscais emitidos e recebidos constitui obrigação acessória punível com aplicação de multa, independentemente de influir ou não no recolhimento do tributo. Dicção do art. 150, III do RICMS.

4. Alegação de multa de caráter confiscatório. Inaplicabilidade na seara administrativa. Súmula 004/2019-CRF
5. Remessa *ex officio* conhecida. Recurso Voluntário conhecido e provido parcialmente. Manutenção parcial da decisão singular. Auto de infração parcialmente procedente.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em harmonia com o parecer escrito da Ilustre Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer ambos os recursos, dando provimento ao Recurso voluntário para reformar a decisão singular, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal, 12 de novembro de 2019.

João Flávio dos Santos Medeiros
Presidente em exercício

Tatianny Bezerra Cruz e Souza
Relatora

Magna Letícia de Azevedo Lopes Câmara
Procuradora do Estado

RELATÓRIO

Trata-se de remessa necessária e recurso voluntário contra a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o auto de Infração nº 2056/2014- 1ª URT lavrado em desfavor da empresa LUCIANA PATRICIA VILELA SOARES EPP, inscrição estadual nº 20.223.923-3, com ocorrências, infringências e penalidades descritas no quadro a seguir:

OCORRÊNCIA 1
<p>DESCRIÇÃO: O contribuinte deixou de escriturar no livro fiscal próprio documentos fiscais nos prazos regulamentares, especialmente notas fiscais de entradas de mercadorias não mais sujeitas à tributação. (livro físico)</p> <p>INFRINGÊNCIA: Art. 150, XIII c/c com o art. 609, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.</p> <p>PENALIDADE: Art. 340, III, “f”, c/c art. 133, ambos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.</p> <p>CRÉDITO TRIBUTÁRIO: A infração resultou no crédito tributário de R\$642,90 (seiscentos e quarenta e dois reais e noventa centavos) referente a multa regulamentar.</p>
OCORRÊNCIA 2
<p>DESCRIÇÃO: O contribuinte deixou de escriturar no livro fiscal de Entradas - EFD, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada referente a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal. (EFD)</p> <p>INFRINGÊNCIA: Art. 150, XIII c/c art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.</p> <p>PENALIDADE: Art. 340, III, f combinado com o Art. 133, ambos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.</p> <p>CRÉDITO TRIBUTÁRIO: A infração resultou no crédito tributário de R\$254.748,67 (duzentos e cinquenta e quatro mil, setecentos e quarenta e oito reais e sessenta e sete centavos) referente à multa regulamentar.</p>
OCORRÊNCIA 3
<p>DESCRIÇÃO: O autuado elaborou e apresentou à repartição fiscal competente, informativo fiscal (IF), de 2012, com dados incorretos sobre o estoque final de mercadorias.</p> <p>INFRINGÊNCIA: Art. 150, XVIII, XIX c/c art. 590, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.</p> <p>PENALIDADE: Art. 340, VII c/c art. 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.</p> <p>CRÉDITO TRIBUTÁRIO: A infração resultou no crédito tributário de R\$220,00 (duzentos e vinte reais) de multa regulamentar.</p>
CRÉDITO TRIBUTÁRIO TOTAL
As infrações resultaram no crédito tributário inicial de R\$255.611,57 (duzentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e onze reais e cinquenta e sete centavos).

A atividade da Contribuinte é de comércio varejista de combustíveis.

Em decorrência desta ação fiscal foi lançado o crédito tributário no valor total de R\$ 255.611,57 (duzentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e onze reais e cinquenta e sete centavos) de multa regulamentar.

Nos autos, constam, entre outros documentos:

- AUTO DE INFRAÇÃO N.00002056/2014, datado em 12/11/2014, contendo as seguintes ocorrências:

- 1) “O autuado deixou de escriturar no livro fiscal próprio documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares, especificamente em relação as notas fiscais de entradas sujeitas não mais sujeitas à tributação, conforme demonstrativo em anexo.”
- 2) “O autuado deixou de escriturar no livro fiscal de Entradas – EFD, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada referente a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal, conforme demonstrativo em anexo.”
- 3) “O autuado elaborou e apresentou à repartição fiscal competente a Informativo Fiscal (IF), de 2012, com dados incorretos sobre o estoque final de mercadorias, conforme demonstrativo em anexo.”

Valor do crédito fiscal decorrente é de R\$ R\$255.611,57 (duzentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e onze reais e cinquenta e sete centavos).

- Termo de Ressalva pela não localização de representante legal lavrado pela Autoridade Autuante, na mesma data de 12/11/2014.

- Ordem de Serviço n.10092 – 1ª URT, de 22 de maio 2013.

- Termo de Intimação Fiscal contendo ciente do Contribuinte na data de 13/08/2013, solicitando apresentação de documentação referente aos períodos de 2009 a outubro de 2012.

- Petição da Contribuinte contendo informação sobre a impossibilidade de apresentação espontânea da documentação solicitada, em face de procedimento de busca e apreensão n.0138827-39.2012.820.0001 (Operação Drible), ocorrida em 13/11/2012, declinando que a referida se encontra em poder da Secretaria de Tributação.

- Termo de Recebimento de Documentos lavrado pela Autoridade Autuante contendo relatório dos documentos a serem por ele visualizados, embora não apresentados pela Contribuinte. (fl.11-12)

- Extrato Fiscal da Contribuinte (fl.13-14); Consulta a Cadastro do Contribuinte (15-17).

- Quadro de resumo das ocorrências fiscais com descrição das multas incidentes.(18)

No que pertine a Ocorrência n.01 – Foram 09 (nove) notas fiscais não escrituradas em livro próprio.

Em relação a Ocorrência n.02 – Foram 169(cento e sessenta e nove) notas fiscais não escrituradas na forma devida.

Já no tocante a Ocorrência n.03 – o Informativo Fiscal apresentado pela Contribuinte contém dados incorretos sobre o estoque final de mercadorias.

Foram juntados extratos das notas fiscais contendo as chaves de identificação eletrônica.(fl.29 a 209)

Demonstrativo contendo levantamento de combustíveis considerando os períodos de 1º a 31 de dezembro de 2009, 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2010, 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011 e 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2012.

Demonstrativo - Registro 50 SINTEGRA – 2009/2010.

Extratos do Livro de Registro e Entradas relativos a 1º/01/2012 a 31/12/2012.

Registro de ECFs do Contribuinte

Relatório de consulta recolhimento, consulta ao Envio do SINTEGRA, consulta ao movimento econômico tributário da Contribuinte, relatório de vendas da empresa com cartão de crédito ou débito – sintético, consulta de informativo fiscal.

Livro de Movimentação de Combustível (LMC) da Contribuinte.

Termo de Devolução de Documentos com a ressalva de que não foram disponibilizados a Autoridade Fiscal pela Contribuinte.

No Relatório Circunstanciado de Fiscalização, a Autoridade Fiscal retrata que a OS originária determinou a análise da regularidade da escrituração das notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias; regularidade das operações realizadas através dos equipamentos emissores de cupom fiscal e análise quantitativa do estoque de combustíveis.

Informou ainda que a Contribuinte é credenciada para Escrituração Fiscal Digital – EFD desde janeiro de 2012. Disse ter feito uso da documentação apreendida por ordem judicial, tendo-as cruzado com os dados constantes dos sistemas eletrônicos da SET.

Apurou ter havido infringência aos artigos 340, III, “f”, VII c/c 133, todos do RICMS, os quais culminaram na multa de valor total R\$255.611,57 (duzentos e cinquenta e cinco mil, seiscientos e onze reais e cinquenta e sete centavos). (fl.266-267)

Termo de Ocorrência onde a Autoridade retromencionada esclareceu ainda que a análise da documentação referente aos anos de 2009 a 2011 foi realizada com base nas informações dos registros SINTEGRA enviados pela autuada. No exercício de 2012, análise ocorreu com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Edital de Termo de Prorrogação de Fiscalização – Lote n.241.(fl.270), seguida de Informação certificando a intimação da Contribuinte através do Diário Oficial do Estado.

Relatório de Auxílio à Checagem de Reincidência, com consequente Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais, onde consta ser a mesma NÃO REINCIDENTE.

Carta de Intimação à Contribuinte.

Termo de Ciência, Intimação e recebimento de 2ª via, datada em 20/11/2014.

Termo de juntada da Impugnação da Contribuinte.

A recorrente em sua IMPUGNAÇÃO¹, trouxe como elementos de defesa, os seguintes:

1 – Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa sob o argumento de que não pode exercer livremente o contraditório neste processo administrativo, vez que seus documentos fiscais foram apreendidos em ação de busca e apreensão a pedido do Ministério Público Estadual, e que durante a apuração fiscal estavam sob a guarda exclusiva da SET/RN.

Disse que até a data em que apresentou a Impugnação a documentação fiscal não lhe fora devolvida, razão pela qual deve ser declarado nulo o procedimento fiscal, em atenção ao artigo 5º, LV, da CFB

2 – Mérito – Ocorrência n.01: disse que não restou provada a ausência da escrituração das notas fiscais de entrada; Não foi anexado ao presente procedimento fiscal o Livro de registro de Entrada de Mercadorias, o que prejudicou sua ampla defesa, além de computadores e equipamentos, inclusive os que estavam na posse de sua contadora.

Ocorrências 01 e 02: Não há provas da aquisição das mercadorias por parte da Contribuinte, vez que a documentação constante dos autos foi anexada pelo próprio Agente de Fiscalização.

Disse que a relação do Registro 50 gera meros indícios que não servem à prova do ilícito fiscal, pois não é oficial no site da SET, prejudicando quaisquer alegações nela fundadas.

1 IMPUGNAÇÃO, recebida em 10/09/2014: Folhas 428-499.

Disse que “não restou comprovada a existência de tais notas. Não consta ainda nos autos a comprovação de pagamento das mercadorias ou declaração dos fornecedores, nem mesmo comprovou a entrega das mercadorias ao autuado.”

Que os relatórios usados na fiscalização não servem como documentos oficiais para a SET, pois carecem de “credibilidade”. (fl.288)

Ainda sobre as Ocorrências 01 e 02: Disse não ser obrigatório o registro de notas fiscais de devolução pelo contribuinte, com base no art.613, I, do RICMS/RN, pois somente deve escriturar as mercadorias que efetivamente entraram em seu estabelecimento empresarial.

Que há entre as notas fiscais objeto de fiscalização, notas próprias de fornecedores que por si realizaram a devolução de mercadorias, por locação, comodato ou até mesmo venda equivocada.

Indica as notas fiscais de n.79.025, 79.959, 94.712 e 96.555 como notas emitidas erroneamente e automaticamente canceladas pelos fornecedores, destacando-se seus iguais valores, não tendo as mercadorias efetivamente ingressado em seu estabelecimento empresarial, razão pela qual não foram escrituradas. (Ocorrência n.01)

A notas fiscais de ns.264.446 e 320.801, da Souza Cruz S/A também foram canceladas pelo fornecedor (Ocorrência n.02).

Requer que tais notas fiscais sejam excluídas do montante do crédito devido.

Sobre a multa, sustenta que a mesma possui caráter confiscatório devendo, por isso, ser expurgada em respeito ao ditame constitucional do artigo 150, IV, além de ofender os Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade administrativos.

Finaliza com pedido de improcedência das ocorrências e, alternativamente, acaso sejam insuficientes os argumentos de defesa, seja a multa reduzida ao patamar de 30% do valor do suposto ICMS a ser recolhido.

Termo de Remessa para Contestação da Autoridade Fiscal ou quem a substitua na ocasião.

Em sede de pronunciamento sobre a impugnação a Autoridade Fiscal confirma ter havido a apreensão de documentos da contribuinte na Operação “Drible”, mas diz que não há na documentação depositada na SET qualquer Equipamento Emissor de Cupom Fiscal da contribuinte, além de esclarecer que os livros fiscais da autuada são

escriturados e transmitidos a SET por meio digital desde janeiro de 2012, razão pela qual não sofreram nenhuma “apreensão” (fl.304)

Alega não ter localizado a totalidade da documentação da Contribuinte ainda quando do início da fiscalização, através da disponibilização realizada pelo MP/RN e que, em tese, *“a falta de parte da documentação fiscal da empresa findou por beneficiá-la, pois reduziu a abrangência da nossa análise.”* (fl.304)

Dispõe que a Contribuinte mistura falta de documentação com tentativa de justificar a não escrituração de muitas das notas fiscais e ao argumento de não ser obrigada a realizar sua escrituração, pois se tratava de devolução de mercadorias, ao mesmo tempo em que pede sua exclusão.

Defende o Auto de Infração da seguinte forma:

“Na totalidade da autuação, foram somente 09 (nove) notas fiscais as detectadas como não escrituradas nos exercícios anteriores à Escrituração Fiscal Digital da empresa (vide demonstrativo fl.19). O Demonstrativo SINTEGRA com as operações informadas pela própria autuada ao Fisco encontra-se às fls.212/216 e condiz fielmente, com as informações declaradas na GIM, de acordo com o Movimento Econômico da empresa, fls.241/250. Devemos nos deter ao exercício de 2010, mais especificamente, por tratar-se do período no qual existiram tais autuações. O somatório das Notas Fiscais de entrada existente no SINTEGRA (dados informados pela autuada) é o mesmo declarado como entradas na GIM. Então, denota-se que, se alguma nota fiscal não está inserida em tais demonstrativos, elas não podem ser demonstradas como escrituradas. A autuada não trouxe prova da escrituração dos referidos documentos fiscais. Limitou-se a questionar a possível manipulação dos dados. Ora, caberia à autuada, como quis deixar subentendido, comprovar que houve manipulação das informações nele contidas. Os arquivos SINTEGRA estão disponibilizados para a autuada no Sítio da Secretaria Estadual de Tributação, os quais ela pode acessá-los mediante requerimento.”

Esclarece ainda o Autuante que não há exceções à obrigatoriedade de escrituração fiscal, restando equivocada a Autuada quando quer excetuar as devoluções.

Diz ter anexado aos autos deste, todas as notas fiscais utilizadas como base da autuação.

Salienta que os arquivos da EFD são enviados e, arquivados, em meio digital, não obstaculizando nenhum procedimento de defesa por parte da Autuada.

No tocante a Ocorrência n.03, que trata da entrega do Informativo Fiscal do ano de 2012, não foram objeto de impugnação, razão pela qual entende que os mesmos foram aceitos pela Contribuinte.

Em face do exposto, defende a manutenção do Auto de Infração em sua integralidade.

O Processo foi remetido à COJUP, recebeu a relatoria da Julgadora MARLISE A. DE OLIVEIRA ROLIM, que proferiu a DECISÃO (fls.312-327), cuja ementa abaixo se transcreve:

“DECISÃO 48/2015-COJUP

EMENTA: AUTO DE INFRAÇÃO FISCAL.PRELIMINAR. NULIDADE.INOCORRÊNCIA.OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS E EFD.ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DE INFORMATIVO FISCAL COM DADOS INCORRETOS.PROCEDÊNCIA PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO.

1 – Preliminar de nulidade suscitada. Cerceamento de Defesa. O processo atende aos pressupostos que regem a matéria em espécie, notadamente, a ampla defesa e o contraditório. Análise fiscal lastreada em declarações fiscais da autuada. Documentos probantes das infrações fiscais anexos ao auto. A descrição das denúncias reflete com clareza a conduta denunciada e o enquadramento legal guarda perfeito liame com as condutas denunciadas. Preliminar afastada.

2 - Denúncias 01 e 02. Consiste em obrigação do contribuinte a escrituração dos documentos fiscais nos livros fiscais nos termos do Art.150, inciso XIII, 609, 623-B e 623-C, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº13.640/97. Resta devidamente comprovado nos autos que a empresa deixou de registrar notas fiscais de aquisição/entrada de mercadorias em livro próprio. É devida a exclusão de notas fiscais eletrônicas referentes a operações de saída. Denúncia parcialmente Procedente.

3 – Denúncia 03. A empresa em momento algum se manifestou no sentido de tentar elidir a ocorrência noticiada. Contraditório não instaurado. Matéria pacífica e incontroversa. Inteligência do art.84 do RPPAT, aprovado pelo Decreto nº13.796/98. Denúncia Procedente.

4 – Alegação de aplicação de Multa com Caráter Confiscatório. As Multas aplicadas derivam de expressa disposição legal, no caso, o artigo 340, inc.III, alínea “f”, e inc.VIII, alínea “a” do Regulamento do ICMS/RN. O Regulamento do ICMS, Decreto 13.640/97, nada mais fez que reproduzir a Lei 6.968/96.Penalidade aplicada que deriva de expressa disposição legal. Não acolhimento.

5 – Procedência Parcial do Auto de Infração.”

Ao final dessa decisão, o crédito tributário devido passou ao montante de R\$252.922,46 (duzentos e cinquenta e dois mil, novecentos e vinte e dois reais e quarenta e seis centavos).

A Contribuinte foi devidamente intimada da decisão da COJUP através de Termo de Ciência, Intimação e Recebimento de Cópia, datado em 1º/04/2015.

Em sede de RECURSO VOLUNTÁRIO, a defesa insiste na preliminar de nulidade do auto de infração em face da não devolução dos documentos, que sob sua ótica, embasaram a autuação a Contribuinte, o que lhe conferiu cerceamento de defesa, pois entendeu não ter possuído os elementos necessários ao exercício do contraditório amplo, constitucionalmente assegurado.

No mérito, idem, argumenta a não comprovação da falta de escrituração da ocorrência 01; ausência do livro fiscal de registro de entrada; ausência de comprovação de aquisição das mercadorias constantes das notas fiscais das ocorrências 01 e 02.

E continua no tocante as ocorrências 01 e 02 a rechaçar a validade da autuação em razão da inclusão no demonstrativo de notas fiscais de devolução de mercadorias pelo fornecedor e sua não obrigatoriedade de registro.

Também traz o argumento da multa de caráter confiscatório proibido na CFB, finalizando com pedido a este e. Conselho para que declare a nulidade do auto de infração como matéria preliminar e, no mérito, a improcedência das ocorrências fiscais e, alternativamente, a redução do percentual da multa para 30% sobre o valor do suposto ICMS a ser recolhido.

Termo de Remessa deste processo ao e. Conselho de Recursos Fiscais e, na sequência, parecer da lavra da Procuradora Estadual Vaneska Caldas Galvão, pelo não conhecimento da Remessa Oficial e pelo conhecimento e provimento parcial do Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente a decisão de Primeira Instância, no que diz respeito a ausência do livro fiscal relativamente à Ocorrência n.01, prevalecendo a aplicação do Princípio da Legalidade e da Tipicidade Estrita, corolários da Segurança Jurídica incidente nos processos administrativos tributários.

É o relatório. Passemos ao voto.

VOTO

Em relação a Remessa Necessária, concorde parecer ministerial, não a conheço em razão do valor excluído pela Julgadora Singular não ultrapassar o limite da alçada fixada no RPAT.

Quanto ao recurso voluntário interposto conta a decisão singular de

nº 48/2015-COJUP que julgou parcialmente procedente o auto de infração nº 2056/2014, conheço e passo a julgá-lo na forma regimental.

A análise dos autos indica ser a principal questão o fato do Autuante ter se utilizado de documentação fiscal que, na concepção da Autuada, não estava à sua disposição para configurar os elementos de defesa, causando-lhe prejuízo irreparável.

A **ocorrências 1**, de fato, merece revisão de sua procedência, vez que o livro fiscal físico não foi disponibilizado nos presentes autos, o que fora confirmado pela Julgadora Singular (COJUP). Com acerto, a douta Representante da Procuradoria do Estado nos trouxe a dicção dos Princípios que regem o processo tributário, especialmente o da Tipicidade Estrita c/c Legalidade e Segurança Jurídica para obstar a aplicação da analogia *in malan parte* e o agir do Fisco com discricionariedade em hipóteses punitivas.

Desse modo, acosto-me ao Parecer da PGE para afastar a punição referente à Ocorrência 01, declarando-a nulo o Auto de Infração apenas nesta parte, diante da imprescindibilidade da apresentação do livro fiscal apreendido à Contribuinte.

Na sequencia, de igual modo, entendo pela manutenção da **Ocorrência 2** pois neste caso, os documentos fiscais são digitais e apresentados a SET pela própria Contribuinte, estando, pois, à sua disposição para realização de sua ampla defesa.

A **Ocorrência 3** não foi objeto de questionamento pela Autuada, restando assim, confessa para fins fiscais, o que a consolida para efeito de aplicação da penalidade incidente.

Quanto à alegação do aspecto confiscatório das penalidades aplicadas, bem como a suposta ofensa ao Princípio da Proporcionalidade da multa, inicialmente importa salientar que os percentuais utilizados no presente Auto de Infração estão dentro da estrita legalidade, obedecendo aos dispositivos da Lei nº 6.763/75, especificamente o art. 55.

Ademais, este Conselho de Recursos Fiscais disciplinou que não compete a este Órgão julgador administrativo apreciar a alegação de pretensão efeito confiscatório da multa, dado o impedimento previsto no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários, aprovado pelo Decreto 13.796, de 16 de fevereiro de 1998, assim dispõe:

“Art. 89. A competência dos órgãos julgadores não inclui o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição expressa de lei em matéria tributária, ainda não reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, bem como a dispensa, por equidade, do crédito tributário.”

Também no mesmo sentido, a Resolução nº 01/2009, que aprova o Regimento Interno assim dispôs:

“Art. 1º O Conselho de Recursos Fiscais (CRF), órgão de deliberação coletiva, tem por atribuição o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos interpostos de decisões prolatadas em primeira instância, com efeitos suspensivo e devolutivo, nos litígios entre contribuintes e a Secretaria da Tributação, decorrentes da aplicação da legislação tributária.

Parágrafo único. Não se inclui na competência julgadora do Conselho o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal, salvo se houver pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal ou decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça. (g.n.)”

É de se verificar também que a multa é estabelecida conforme a gravidade da infração, para que com isto o contribuinte não se veja tentado a cometer os ilícitos tributários, tendo, assim, um caráter didático e inibitório, diferente dos tributos, que devem ser os usados para atender as necessidades da população.

Essa diferença entre penalidade e tributo foi bem delineada por Hugo de Brito Machado²:

“O tributo distingue-se da *penalidade* exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato *ilícito*, enquanto que a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *licito*. (...) *Sanção* é o meio de que vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. (...) *Ilícito administrativo* é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória. (...) os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários.”

2 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011- p.58 e 497.

O Professor Sacha Calmon Navarro³ segue no mesmo raciocínio, mostrando o caráter didático da multa:

“Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica”. (...) “É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o erro ou a ignorância possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, embora possam servir para atenuar o impacto punitivo conforme sejam as características e peculiaridades de cada caso concreto (caso por caso).”

Como bem trouxe o Conselheiro Saulo em julgamentos anteriores, “o entendimento dos tribunais superiores é de que, uma vez estando as multas devidamente previstas em lei, pode, e, na verdade, deve ser estabelecida com severidade conforme a gravidade da infração, para que com isto o contribuinte não se veja tentado a cometer os ilícitos tributários, e entregue corretamente recursos ao Estado que deles depende para o atendimento das necessidades públicas. A jurisprudência possui inúmeras manifestações nesse sentido, *in verbis*:

(TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb., Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00, Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.2009)

MULTA. PRINCIPIO DO NÃO CONFISCO. O princípio constitucional do não-confisco não se reporta às sanções por atos ilícitos, pois elemento da estrutura limitativa do Estado ao poder de tributar, de natureza ôntica diversa das multas O percentual da multa moratória, além disso, tem expressa previsão legal e constitui meio inibitório para que o contribuinte não protraia o pagamento do tributo Não se tratando de relação de consumo, não há justificativa para aplicação da legislação protetiva do Código de Defesa do Consumidor Recurso e remessa necessária desprovidos.

(TJ/SP – 7ª C. Dir. Púb., Ap. Cív. s/ rev. nº 312.116-5/8-00, Rel. Des. Nogueira Diefenthaler, julg. 21.08.2006)

No mesmo sentido: Ap. Cív s/ Rev. nº 527.887-5/8-00; Ap. Cív s/ Rev. nº 358.099-5/5-00; Ap. Cív. s;/ Rev. nº 272.095.5/0-00; Ap. Cív. s/ Rev; nº 568.104-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 251.106-5/9-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 352.734-5/0-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 450.375-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 238.156-5/0-00)”

3 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001, p.29.

Pelo exposto, VOTO em harmonia com o parecer escrito da representante da douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer ambos os recursos, dando provimento ao recurso voluntário para reforma a decisão singular, julgando o Auto de Infração procedente em parte.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal, 12 de novembro de 2019.

Tatianny Bezerra Cruz e Souza

Relatora